

## **Possibilidade jurídica de delegação da transação tributária: uma análise à luz dos modelos cearense e fortalezense**

Legal possibility of delegating the settlement of tax disputes: an analysis in light of Ceará and Fortaleza models

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i2.1017>

**José Ivan Ayres Viana Filho<sup>1</sup>**

### **RESUMO**

Objetiva-se, inicialmente, analisar as aproximações e diferenças entre o modelo de transação tributária da União daqueles disciplinados, posteriormente, pelo estado do Ceará e pelo município de Fortaleza. Também se investiga a influência da reforma tributária na implementação desse instituto jurídico, a fim de verificar se haverá ou não a necessidade e a possibilidade jurídica de delegação do ente com competência tributária, para a negociação tributária, em benefício de outro. A metodologia utilizada foi exploratória, realizada pela pesquisa bibliográfica e documental existente sobre reforma tributária, sobre contratos fiscais e sobre a transação tributária realizada pela União, pelo estado do Ceará e pelo município de Fortaleza. Verificou-se que os modelos cearense e fortalezense de transação tributária já se assemelham ao modelo federal, a despeito das diferenças procedimentais para a sua implementação. Com base nisso, sugere-se a delegação, por parte dos municípios, das transações tributárias que possuam e daquelas que porventura surjam para o estado onde se situam ou para a União, concretizando o princípio da praticabilidade tributária. Há a necessidade, para isso, do disciplinamento, conforme a reforma tributária constitucional, por lei complementar, que ainda se encontra pendente de aprovação pelo Congresso Nacional. Mas essa exigência de lei comple-

---

<sup>1</sup> Doutorando, mestre e graduado pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Especialista em Direito, Processo e Planejamentos Tributários pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Atua como técnico judiciário da área judiciária na Escola Superior de Magistratura do Estado do Ceará. E-mail: [ivanviana2013@gmail.com](mailto:ivanviana2013@gmail.com)

mentar será apenas para o novo imposto criado (IBS), porquanto, para aqueles antigos haverá apenas a necessidade de um contrato fiscal entre os entes envolvidos. O estudo contribui para uma maior segurança jurídica nas delegações das transações tributárias.

**Palavras-chave:** transação tributária; reforma tributária; competência tributária; praticabilidade tributária; lei complementar.

## ABSTRACT

The initial aim of this study is to analyze the similarities and differences between the model of tax dispute settlement adopted by the Union and those subsequently established by the state of Ceará and the municipality of Fortaleza. It also investigates the influence of tax reform on implementing this legal instrument, in order to verify whether or not there will be a need and the legal possibility of delegation by the entity with fiscal competence for tax negotiation, for the benefit of another. The methodology employed involved bibliographic and documentary research on tax reform, tax agreements, and the settlement of tax disputes adopted by the Union, the state of Ceará and the municipality of Fortaleza. It was found that the Ceará and Fortaleza models of tax dispute settlement already resemble the federal model, despite procedural differences in their implementation. On this basis, the study suggests the delegation, by municipalities, of current tax dispute settlements and those that may arise to the state or to the Union, in line with the principle of tributary practicability. For this, there is a need for disciplining, in accordance with constitutional tax reform, through supplementary legislation, which is still pending approval by the National Congress. However, this requirement for supplementary legislation will apply only to the newly created tax (IBS), as for the older taxes, a tax agreement among the involved entities will suffice. The study contributes to a greater level of legal security in delegations of tax dispute settlements.

**Keywords:** settlement of tax disputes; tax reform; fiscal competence; principle of tributary practicability; supplementary legislation.

Avaliado pelo sistema  
double blind review  
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 11/01/2025

Data de aprovação: 14/03/2025

Data de versão final: 29/04/2025

Data de publicação online: 23/06/2025

## 1 INTRODUÇÃO

Pretende-se, neste artigo, verificar as aproximações e diferenças entre o modelo de transação tributária federal, implementado pela Lei n.º 13.988, de 2020, com os normatizados, posteriormente, pelo estado do Ceará e pelo município de Fortaleza. Por fim, será perquirida a influência da reforma tributária na implementação desse instituto jurídico, com o objetivo de verificar se haverá ou não a necessidade e a possibilidade jurídica de alteração do sujeito ativo, ou seja, do ente da federação competente para a negociação tributária.

No entanto, as conclusões sobre a possibilidade ou não de delegação das transações tributárias serão estendidas para os demais impostos, de acordo com as suas particularidades procedimentais estabelecidas pela doutrina e pela Constituição. Para este intento, verificar-se-á, preliminarmente, os elementos da regra-matriz de incidência tributária que são passíveis de disposição pelas partes, para, só então, identificar se no elemento pessoal é possível essa substituição do ente da federação responsável pela transação tributária.

Isso porque o ente da federação com competência tributária, de acordo com a Constituição, é quem detém a prerrogativa constitucional de conceder algum tipo de acordo para extinguir determinado crédito tributário de que seja titular. Ocorre, no entanto, que, com a reforma tributária, haverá uma concentração de competências, no que tange aos impostos sobre o consumo, para a União e para os estados-membros. Os municípios, principalmente aqueles com uma menor estrutura administrativa de cobrança, poderão delegar essa atividade de negociação tributária para outros entes da federação.

Os municípios possuíam, como principal base de incidência arrecadatória, a prestação de alguns serviços que não fossem da competência dos estados e que estivessem definidos, taxativamente, em lei complementar, apesar de se possibilitar uma interpretação extensiva pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ). A despeito dessa pacificação jurisprudencial, diversos casos ainda foram submetidos, nos últimos anos, ao Supremo Tribunal Federal (STF), em repercussão geral, com o objetivo de definir qual ente da federação seria competente para a imposição tributária de determinado serviço.

Para evitar situações idênticas, foi disciplinado, em nível constitucional, um tipo de imposto, de competência estadual, e uma contribuição, de competência federal, que englobariam todas as possibilidades de tributação de serviços. Esta é a principal base de incidência na era da economia digital, por conta das várias modalidades de serviços que surgem cotidianamente, ofertados pelos novos empreendedores no mercado, com a intenção primordial de oferecer maior comodidade aos seus clientes. Os municípios, desse modo, não tinham como competir com a União e com os estados pelo quase monopólio que detinham sobre a sua imposição tributária.

E haverá, até a completa substituição das hipóteses de incidência sobre o consumo, um período de adaptação até que os antigos impostos sejam extintos. Isso para que a carga tributária, que será acrescentada com os novos impostos, seja compensada pela redução dos tributos já existentes, até que ocorra a eliminação total dos anteriores. Haverá também, pelas disposições constitucionais, um repasse do valor do novo imposto estadual para os municípios para, com isso, não ferir a cláusula pétrea constitucional do pacto federativo (art. 60, § 4º, I). Se ocorrerá ou não, com isso, um enfraquecimento do poder tributário dos municípios, apenas a passagem do tempo e a evolução histórica serão capazes de possibilitar a resposta.

Adota-se, neste trabalho, o tipo de metodologia exploratória, a partir do método de pesquisa bibliográfica e documental sobre a transação tributária realizada pela União, pelo estado do Ceará e pelo município de

Fortaleza. Definido o objeto da pesquisa e a metodologia, algumas problematizações da pesquisa podem, a seguir, já serem descritas.

Já seria possível que os entes municipais delegassem a cobrança do passivo tributário para entes que possuam melhores estruturas administrativas de exigência fiscal, caso não existam obstáculos jurídicos para tanto? A transação tributária seria uma das decorrências dessa delegação, se não for vedado juridicamente, em uma negociação, a alteração do sujeito ativo do tributo? É possível que o ente delegado reduza o montante do crédito tributário, com ou sem autorização do ente delegado, mesmo que posteriormente destine parte do montante arrecadado para o ente originário? Essas disposições fazem nascer outro tipo de acordo tributário, paralelo à transação tributária, que reja as cláusulas do acordo entre esses entes federativos ou não haveria essa necessidade formal para a delegação da negociação tributária?

Esses são os questionamentos que esta pesquisa busca responder, analisando os modelos de transação tributária do estado do Ceará e do município de Fortaleza, em comparação com o modelo federal. Pode ser vantajoso para o município de Fortaleza a delegação da negociação tributária, sendo possível que, se um ente maior possuir boas razões para assim agir, haverá uma maior probabilidade dos demais entes copiarem essa medida. Além disso, para os contribuintes, isso também seria vantajoso, devido às dificuldades de obtenção de conhecimento de como cada ente da federação realiza uma transação tributária. Por fim, a uniformização, pelos entes estaduais, do modelo federal pode ajudar no atendimento a essa maior praticabilidade tributária, a despeito de ser também uma boa prática a adaptação da transação tributária às particularidades locais e aos impostos que cada ente detém competência para negociar.

## **2 IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA PARA UMA MAIOR SEGURANÇA JURÍDICA NA DELEGAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Esse princípio foi positivado na Constituição brasileira pela emenda que promoveu a reforma tributária, a partir da menção ao princípio da simplicidade, acrescentando o § 3º ao art. 145, que também trata dos princípios da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente (Cavalcante, 2024, p. 73). Portanto, esse princípio da praticabilidade, também chamado por Costa (2007, p. 53) de “praticidade, pragmatismo ou factibilidade”, deve ser buscado na delegação da competência de firmar transações tributárias para entes com administrações fiscais mais estruturadas.

O artigo visa conferir maior segurança jurídica na possibilidade ou não da delegação da transação tributária de um ente para outro. Existem muitas unidades federativas, no Brasil, especialmente por conta dos diversos municípios, o que dificulta para o operador do direito o pleno conhecimento de cada realidade local. A reforma tributária buscou reduzir essa complexidade do sistema fiscal ao unificar impostos sobre o consumo para os estados-membros e para a União. Esse trabalho objetiva, no mesmo sentido, conferir maior centralidade no trato das negociações tributárias, especialmente nas transações tributárias que envolvem o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária.

No entanto, isso deve ser feito sem desmerecer as particularidades de cada imposto, que podem resultar em transações tributárias no âmbito contencioso de controvérsias relevantes e disseminadas, envolvendo teses tributárias ainda não consolidadas pelos tribunais superiores. Isto é, como tratam das temáticas da própria incidência ou não do principal do crédito tributário (tributo), cada ente da federação, com sua própria competência tributária, de forma excepcional, tem maior propriedade para regulamentá-lo e executá-lo. Mas a transação tributária na modalidade da Dívida

Ativa poderia ser objeto de delegação para entes mais estruturados, facilitando a procedimentalização das negociações tributárias.

O artigo busca estudar, inicialmente, os modelos de transação tributária do estado do Ceará e do município de Fortaleza, com o objetivo de analisar se essa possibilidade de delegação da cobrança e da negociação tributária poderia ser uma realidade futura, devendo-se entender, para isso, como se encontra o estado da arte atualmente, do ponto de vista legislativo. Isso porque a construção de uma tese jurídica não pode “se fechar” dentro de seu saber, mas descobrir relações a analisar e questões novas de problemas a resolver (Beaud, 2024, p. 190), contribuindo, com isso, especialmente para a realidade local.

### **3 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO ESTADO DO CEARÁ E NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA**

Conforme já mencionado na introdução, após o estabelecimento, pela União, a partir da Lei n.º 13.988, de 2020, do seu modelo de transação tributária, alguns entes da federação passaram a legislar também a respeito do assunto. Essa realidade não foi diferente para o estado do Ceará e para o município de Fortaleza. A seguir, serão expostos os modelos de cada um desses entes.

#### **3.1 Transação tributária no estado do Ceará**

No estado do Ceará, costuma-se atribuir à Lei n.º 14.505, de 2009, a inauguração da figura jurídica da transação tributária. Assemelhou-se, para Fernandes (2014, p. 95-96), na verdade, muito mais a um programa pontual e específico para determinadas situações acobertadas pela norma permissiva do acordo. Foi denominado, esse programa, pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, de REFIS<sup>2</sup> 2009, tendo servido para a regularização de todos os tipos de impostos estaduais, decorrentes de fatos

2 Uma boa definição de REFIS é fornecida por Kochumizu (2019, p. 39): “regime de pagamento, com efeito suspensivo até a quitação do débito tributário, quando ocorre o pagamento da última parcela.”

geradores ocorridos até o final de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa<sup>3</sup>.

Entretanto, como demonstra Pereira (2024, p. 131), houve um fracasso na quantidade de acordos celebrados. Foi possível identificar apenas dez transações tributárias que tramitaram na Procuradoria Geral do Estado do Ceará (PGE-CE) por processos administrativos, a partir de iniciativas dos contribuintes. Isso, provavelmente, deveu-se, de acordo com Pereira, ao pequeno lapso temporal que a norma possibilitou para permitir a manifestação de interesse na sua realização, em torno de apenas 40 dias.

Após essa lei, o estado do Ceará não previu mais novas normas de transação tributária nos novos REFIS instituídos (Leis n.ºs 15.384/2013, 15.713/2014; 15.826/2015; 16.259/2017; 17.771/2021; 18.655/2023), que apenas retomaram as anteriores políticas de parcelamentos especiais, sem levar em consideração as características dos débitos, dos devedores e do caráter litigioso para a concessão dos descontos. Essa lei foi regulamentada pelo Decreto 33.135, de 2019, com prévia autorização do CONFAZ (Convênio ICMS n.º 07/19):

Note-se que no Decreto n.º 33.135/2019 constou norma visando dirimir a controvérsia que deu origem aos créditos tributários alcançados pela Lei n.º 16.902/2019, os quais em sua maioria eram questionados em ações judiciais ou em processos administrativos tributários perante o CONAT, conforme art. 12, que incluiu no Decreto n.º 24.569, de 31 de julho de 1997 (RICMS-CE), o art. 484-A, que excluiu da aplicação do art. 590 do RICMS-CE justamente os contribuintes ‘inscritos na Classificação Nacional de Atividade Econômicas (CNAE) 1921-7/00 e 0600-0/01, quando as mercadorias por estes contribuintes produzidas forem destinadas ao autoconsumo no desenvolvimento de suas atividades, inclusive em relação às operações de saídas a título de transferência entre esses contribuintes’ (Pereira, 2024, p. 132-133).

---

<sup>3</sup> CEARÁ. REFIS 2009. Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/2009/11/23/refis-2009/>. Acesso em 20 nov. 2024.

Criou-se, em seguida, o Programa “PGE Dialoga”, pela Lei n.º 17.162, de 2019, em seus arts. 5º a 8º, com as balizas normativas necessárias para a transação tributária. Entretanto, continuou sendo ainda um modelo de transação singelo e pouco abrangente em relação ao modelo federal. Limitou-se a permitir acordos de créditos de natureza tributária, por ausência de previsão expressa para créditos de outra natureza; a possibilitar apenas a transação por aderência, similar à transação por adesão federal, esquecendo-se de mencionar e de disciplinar, expressamente, a modalidade individual; e a admitir que os benefícios fossem aplicados apenas isoladamente (Vasconcelos, 2021, p. 92-94).

Contudo, foi um avanço interessante o fato de a lei ter possibilitado, no art. 5º, § 4º, transações tributárias realizadas pelos Centros Judiciários de Solução de Conflitos e Cidadanias (Cejuscs)<sup>4</sup> do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJCE). Tratou-se da concessão de descontos em créditos inscritos em dívida ativa cujos valores não ultrapassassem 20 salários mínimos, considerado o insucesso de outras medidas extrajudiciais de cobrança (art. 5º, III). Os Cejuscs também foram utilizados para a consecução de um REFIS incidente sobre impostos estaduais<sup>5</sup>, no contexto da pandemia, pela Lei n.º 17.771, de 2021.

Para Oliveira (2023, p. 90-111), com base nessa última lei, a qual seria, para ele, uma espécie de transação tributária<sup>6</sup>, no seu art. 21<sup>7</sup>, teria

---

4 “Os Cejuscs são unidades do Poder Judiciário às quais compete, preferencialmente, a realização das sessões e audiências de conciliação e de mediação a cargo de conciliadores(as) e mediadores(as), bem como o atendimento e a orientação às pessoas que possuem dúvidas e questões jurídicas (artigo 8º da Resolução CNJ n. 125/2010)” CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Política Judiciária Nacional, NUPEMECs e CEJUSCs**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/programas-e-acoefs/conciliacao-e-mediacao/perguntas-frequentes-7/politica-judiciaria-nacional-nupemecs-e-cejuscs/>. Acesso em: 20 nov. 2024.

5 **CEARÁ. Governo do Ceará e TJCE realizam mutirão para recuperar débitos de ICMS, IPVA e ITCD incluídos no Refis 2021**. Disponível em: <https://www.ceara.gov.br/2021/12/13/sefaz-pge-e-tjce-realizam-mutirao-para-recuperar-debitos-de-icms-ipva-e-itcd-incluidos-no-refis-2021/>. Acesso em 20 nov. 2024.

6 Esse é o mesmo entendimento de Schoueri (2015).

7 “Art. 21. Na hipótese de o contribuinte aderir ao tratamento previsto nesta Lei e efetuar o pagamento do crédito tributário nos termos da decisão do julgamento de 1ª Instância do Contencioso Administrativo Tributário (Conat), e havendo modificação, em virtude de interposição de recurso de ofício, conforme disposto no art. 33, inciso II da Lei n.º 15.614, de 2014, o tratamento aplicar-se-á aos eventuais acréscimos decorrentes da decisão final recorrida. Parágrafo único. A adesão do contribuinte à decisão de julgamento de 1ª Instância do Conat não cabe qualquer alteração negativa de seu valor”.

havido uma lesão, por parte do fisco, ao direito do contribuinte de pleitear a restituição do indébito tributário pago a maior, decorrente da anterior utilização desse REFIS, em sede de reexame necessário, vez que reduziu o *quantum debeatur* do crédito tributário. Isso por conta da continuação do processo administrativo tributário, contra a vontade do contribuinte, mesmo com a adesão aos benefícios ofertados pela lei, que poderiam, futuramente, serem inferiores à base de cálculo para aplicação dos benefícios do REFIS. E, como o reexame necessário não é considerado um recurso, não seria aplicável o princípio da vedação ao *reformatio in pejus* em prol do fisco.

Também, pela Lei n.º 17.162, de 2019, foi instituído um mecanismo extrajudicial de resolução de controvérsias tributárias, denominado Termo de Cronograma de Ajustamento de Dívida (TCAD), a partir de um trabalho acadêmico desenvolvido pela Procuradora Cruz, que desenvolveu o conceito de *nudges*<sup>8</sup> fiscais<sup>9</sup>. Com o TCDA, inseriu-se um modelo de negociação com o contribuinte que objetiva impulsioná-lo para a regularização da sua dívida, por meio de um parcelamento. No entanto, não foi uma medida que obteve tantas adesões, principalmente pelo fato de não ter possibilitado a viabilização de uma redução da dívida, seja acessória ou principal, dificultando a liberação de garantias e limitando o quantitativo máximo de parcelas admitidas.

Pereira participou da elaboração de um projeto de lei por sugestão da gestão superior da PGE, obtendo a posterior aprovação, pela Assembleia Legislativa, da Lei n.º 18.706, de 2024. Buscou-se tornar a transação tributária cearense similar ao modelo federal de 2020, com as alterações promovidas pela Lei 14.375, de 2022, e ao modelo de outros entes da federação que regularam de maneira semelhante à União (São Paulo e

8 “Esse *nudge*, na nossa concepção, é um estímulo, um empurrãozinho, um cutucão; é qualquer aspecto da arquitetura de escolhas capaz de mudar o comportamento das pessoas de forma previsível sem vetar qualquer opção e sem nenhuma mudança significativa em seus incentivos econômicos. Para ser considerada um *nudge*, a intervenção deve ser barata e fácil de evitar” (Thaler; Sunstein, 2019, p. 9).

9 “Um exemplo viável de *nudge* fiscal é o lembrete encaminhado ao contribuinte informando sua inclusão em dívida ativa e todas as opções da adoção de medidas mais gravosas, que aumentam os encargos legais da dívida, como o protesto e o ajuizamento da respectiva execução fiscal. [...] Facilitar o parcelamento de dívidas fiscais atreladas a mensagens indicativas do nível de conformidade dos demais contribuintes [...] é um exemplo potencial de *nudge* fiscal que pode gerar resultados positivos, porque alerta sobre os que os outros estão fazendo” (Cruz, 2020, p. 64).

Paraná), sem descurar das particularidades locais cearenses. Sobre as modalidades de transação, ele menciona os seguintes órgãos cearenses, bem como o “Portal do Contribuinte”, que serão responsáveis pela sua análise, conclusão e aperfeiçoamento:

Já existem órgãos administrativos no âmbito da PGE aptos a instrumentalizar e analisar as propostas de transação individual, estando inseridas nas atribuições da PAFE, PROFIS e PRODAT, podendo ser desenvolvida a negociação no âmbito da CEPAC, assim como já existe a ferramenta eletrônica do ‘Portal do Contribuinte’ através do qual poderão ser viabilizados os pedidos de transação, mediante a inclusão de nova aplicação destinada à transação tributária, seguindo o modelo da PGFN e do seu portal eletrônico ‘REGULARIZE’, apenas fazendo a adequação das atribuições dos órgãos existentes da PGE, bem como dos respectivos fluxos e rotinas administrativas (Pereira, 2024, p. 125-166).

Percebe-se, desse modo, que o modelo de transação tributária adotado pelo estado do Ceará, em muito se assemelha ao modelo federal, apesar de contar com particularidades procedimentais, adaptadas à realidade institucional da PGE. A seguir, será investigado o modelo do município de Fortaleza.

### **3.2 Transação tributária no município de Fortaleza**

A Lei Orgânica do Município de Fortaleza, de 2006, no seu art. 51, I, impõe que haja a necessidade de uma lei complementar para tratar sobre Código Tributário do Município (CTM). Este, atualmente, é regulado pela Lei Complementar 159, de 2013, que, no seu art. 81, III, preceitua que a transação tributária é uma das modalidades que extinguem o crédito tributário. Esse instituto era melhor definido, por sua vez, no seu art. 103, com redação alterada pelo art. 26 da Lei Complementar 311, de 2021.

Antes, nesse artigo, mencionava-se que a autorização seria precedida de parecer da administração tributária do município de Fortaleza, não podendo importar em redução superior a 50% (cinquenta por cento) do crédito tributário ajuizado. Havia ainda a necessidade de homologação judicial da avença tributária. Não se admitia a transação tributária sobre as custas judiciais nem sobre outras pronunciações de direito relativas ao processo. E, por fim, determinava-se que a Procuradoria Geral do Município (PGM)<sup>10</sup> seria a instituição competente para celebrá-la, mediante autorização do chefe do Poder Executivo.

Com isso, esse artigo apenas mencionava a modalidade de transação individual, esquecendo-se da transação por adesão. Limitava-se aos créditos de natureza tributária, negligenciando os créditos de natureza não tributária. Por fim, não conferia um trâmite seguro para a sua análise, já que exigia apenas um parecer da administração tributária. Para melhorar a redação legislativa fortalezense, foram utilizadas como referência o modelo federal, assim como as leis de transação tributária do Estado de São Paulo e do Município do Rio de Janeiro (Romão, 2022, p. 81).

Agora a redação do artigo apenas informa que a transação, mediante concessões mútuas, objetivará a terminação do litígio e terá a consequente extinção do crédito tributário, realizada na forma da lei específica. E essa lei específica foi disciplinada pela Lei Complementar 311, de 2021, tendo sido editada em formato de lei complementar em cumprimento ao disposto pela Lei Orgânica do Município de Fortaleza.

Essa lei complementar foi uma proposta de intervenção do procurador do município de Fortaleza, Romão (2022, p. 83), um dos cinco integrantes do Grupo Especial de Trabalho (GET) instituído no âmbito da PGM de Fortaleza, na Câmara Municipal de Fortaleza. Buscou-se ultrapassar o “Direito Público do Medo” ao se criar um ambiente mais propício para o administrador público deliberar pela solução da transação tributária.

---

<sup>10</sup> E a PGM de Fortaleza, dentre diversas atribuições estipuladas pelo art. 2º da Lei Complementar nº 315, de 2021, possui a de promover, privativamente, a cobrança amigável ou judicial da Dívida Ativa, tributária ou não, da Fazenda Pública, funcionando em todos os processos em que haja interesse fiscal do município.

O procurador mencionado anteriormente foi responsável pela elaboração da primeira minuta do projeto de lei e pela consolidação do texto final, após as contribuições da Secretaria Municipal das Finanças (SE-FIN), resultando na versão final da proposta, ratificada pela Procuradoria-Geral Adjunta. Ele discorda do entendimento de que o conflito tributário surja apenas com a judicialização prévia da questão, defendendo que, na realidade, ele se origina com o lançamento tributário, o que amplia as situações em que o instituto poderia ser aplicado.

Permitir tal abrangência considera que um mesmo contribuinte pode ser alvo de créditos fundados na mesma natureza, mas que se encontram em estágios diferentes de cobrança ou discussão, de modo que, sendo de interesse das partes, não existe limitação para que a questão controvertida seja integralmente resolvida, de modo a alcançar toda a dívida existente. Não fosse assim, caso, por exemplo, apenas se considerasse os créditos judicializados ou em discussão administrativa, ter-se-ia uma evidente distorção em que apenas aqueles contribuintes que levaram o conflito às últimas vias poderiam ser beneficiados com uma solução negociada, o que poderia ensejar uma espécie de ‘judicialização para viabilizar a transação.’ [...] o lançamento é o ato que inaugura, por si só, eventual conflito de uma relação jurídico-tributária, que passa a ser litigiosa pelo simples fato de o pagamento não ter sido feito no prazo. A partir de tal momento, tem-se uma lide a ser resolvida, seja pelo pagamento, pela judicialização ou pela transação tributária (Romão, 2022, p. 82-89).

Romão (2022, p. 94), por outro lado, defende que a transação tributária ocorra com a cláusula *rebus sic standibus*, aplicável aos contratos de trato sucessivo, no qual o cumprimento do pactuado depende da não alteração da situação inicial. Ou seja, seria possível a cessação da eficácia prospectiva do acordo tributário, por conta da alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas. Assim, uma novidade legislativa ou um precedente vinculante conseguiriam impactar o fundamento da matéria transacionada, cessando a negociação tributária. De igual modo, caso ocorra inovação fática, a mesma sorte deve suceder para a avença tributária, anteriormente

pactuada com base em substrato fático distinto.

A proposta de Romão (2022, p. 83-84), posteriormente, foi encaminhada para assinatura do chefe do Poder Executivo e remetida à Câmara Municipal de Fortaleza, aprovada por unanimidade tanto pela Comissão Conjunta de Constituição e Justiça, Orçamento, Fiscalização e Administração Pública quanto pelo seu Plenário. Ao final, houve a sanção pelo chefe do Poder Executivo. Alguns dias depois, foi aprovada e sancionada a Lei Complementar Municipal n.º 320, de 2021, que instituiu as Câmaras de Prevenção e Resolução de Conflitos da Administração Pública Municipal.

Como consequência, houve uma ampliação do que estava previsto pelo CTM de Fortaleza, pois não apenas a PGM de Fortaleza, mas também a SEFIN, teriam seus créditos tributários sob a sua administração, ainda não inscritos na Dívida Ativa, como passíveis de serem extintos por meio da transação tributária, inclusive os que sejam objeto de impugnação junto ao contencioso administrativo tributário (art. 3º, I, da Lei Complementar n.º 311, de 2021).

Ademais, pode-se transacionar sobre créditos não tributários e sob a administração dos respectivos órgãos de origem, inclusive os que sejam objeto de impugnação administrativa (art. 3º, I); sobre os créditos tributários ou não inscritos na Dívida Ativa; sobre aqueles com a situação de requerimento para inscrição; sobre créditos, independentemente da fase da cobrança; e sobre aqueles judicializados pelo sujeito passivo (art. 3º, II).

Diante disso, no requerimento do sujeito passivo para transacionar, podem-se incluir créditos de natureza e estágios de cobrança diferentes, sob a administração de órgãos municipais distintos (art. 3º, parágrafo único). A Lei Complementar n.º 311, de 2021, conforme já mencionado, permitiu tanto a transação individual quanto a transação por adesão, além de ter mencionado, no Capítulo IV, sobre a possibilidade de a PGM celebrar e regulamentar o negócio jurídico processual (art. 21). E há, no seu art. 7º, uma série de benefícios que a transação tributária poderá proporcionar:

- I – percentual de descontos na correção monetária, nas multas moratórias, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados, observado o grau de recuperabilidade da dívida;
- II – prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória;
- III – oferecimento, substituição ou alienação de garantias e de constrições;
- IV – possibilidade de realização de compensação e de dação em pagamento em bens imóveis;
- V – extinção ou revisão do crédito tributário ou não tributário;
- VI – anulação parcial ou integral de dívidas manifestamente ilegais;
- VII – eliminação de irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito, nos termos do art. 26 do Decreto-Lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro);
- VIII – suspensão das medidas extrajudiciais de cobrança ou do ajuizamento de execução fiscal por prazo determinado, desde que não exceda o prazo prescricional de cobrança do crédito (Fortaleza, 2021).

No caso da transação por adesão, a ideia de incluir cláusulas padrões, em diversos contextos, são incentivos poderosos na tomada de decisões dos agentes econômicos, servindo como *nudges*, ao combinarem a aversão à perda com decisões negligentes. Isso porque fazem os seus consumidores pensarem, de forma correta ou não, que contam com o apoio implícito de quem estabeleceu o padrão. De qualquer modo, trata-se do viés do *status quo*, que é uma tendência das pessoas a manterem a situação atual, decorrente da falta de atenção dos indivíduos (Thaler; Sunstein, 2019, p. 47).

Além disso, a transação por adesão é uma das diversas modalidades de cláusulas padrões, nesse caso, estabelecida pelo governo. Por isso, talvez, também houve a necessidade de buscar acrescentar essa modalidade de transação, não prevista originalmente pelo CTM de Fortaleza. Nessa modalidade de acordo tributário, o prefeito possui atribuição legal para lançar determinado edital, por meio de decreto, conferida pelo inciso VI

do art. 83 da Lei Orgânica do Município de Fortaleza e pelo art. 18 da Lei Complementar Municipal n.º 311, de 2021.

Nesse caso, por vezes, fica o Procurador Geral do Município livre para editar normas complementares, como ocorreu no art. 2º do Decreto n.º 15.444, de 2022, para o setor hoteleiro, em relação a alguns impostos municipais. Por outro lado, a transação individual, para Brandão, permite soluções criativas para problemas tributários, sanados por formas não imaginadas pelo legislador, sendo admissíveis nas seguintes situações, sem prejuízo de alternativas devidamente justificadas em processo administrativo, conforme o art. 11 da Lei Complementar Municipal n.º 311, de 2021:

- I – possibilidade de frustração da cobrança, tendo em vista a demora processual, a prova disponível ou os precedentes jurisprudenciais ou administrativos existentes sobre a matéria;
- II – dificuldade de reversão de decisão judicial junto aos tribunais superiores, em especial nos casos de decisões baseadas em provas técnicas, análise fundamentalmente fática ou legislação local;
- III – devedor pessoa jurídica que teve declaração de falência ou que figure como parte em processo de recuperação judicial, extrajudicial ou liquidação extrajudicial;
- IV – necessidade de tratamento isonômico entre sujeitos passivos na mesma situação fática ou jurídica;
- V – situações fáticas ou jurídicas que justifiquem a revisão, a extinção ou a anulação da dívida;
- VI – teses jurídicas pacificadas pelos tribunais superiores, sobretudo no âmbito de ações de controle concentrado de constitucionalidade, demandas repetitivas, repercussão geral ou enunciados de súmula, vinculantes ou não (Fortaleza, 2021).

Mas, ao analisar à luz da teoria dos jogos, embora pareça muito cômodo para o Poder Público estabelecer cláusulas padrões, que podem ter um alto índice de adesão, essa não é uma tarefa simples. Os atores envolvidos, especialmente os sujeitos passivos, deverão ser capazes de levar em conta as recompensas obtidas para satisfazer seus objetivos. Será necessário, ao mesmo tempo, delimitar um ponto de equilíbrio, no qual a

vantagem relativa se consolida, pelo ganha-ganha para ambas as partes (Rosa; Bermudez, 2019, p. 18-19). Por isso, a necessidade da transação individual, a fim de permitir que esse equilíbrio seja alcançado de modo paralelo à transação por adesão.

Segundo o art. 12 da Lei Complementar Municipal n.º 311, de 2021, a formalização da transação individual será instruída com parecer técnico da SEFIN sobre a viabilidade técnica, sobre a viabilidade operacional e, quando for o caso, sobre as obrigações orçamentário-financeiras a serem assumidas. Além disso, será instruído com parecer conclusivo da PGM sobre a viabilidade jurídica da transação; com minuta do termo de transação elaborada e realizada, em conjunto, pela SEFIN e pela PGM; com outros documentos que possam auxiliar na decisão pela sua celebração; e com a autorização expressa do chefe do Poder Executivo.

Conclui-se que o modelo fortalezense, assim como o modelo cearense, de transação tributária, se assemelha ao modelo federal, diferenciando-se pela procedimentalização, tanto na transação por adesão quanto na transação individual. Após a síntese comparativa dos modelos de referência abordados até aqui, a seguir será descrita a relação da regra-matriz de incidência tributária com a transação tributária, para só, em seguida, investigar-se sobre a possibilidade de alteração do ente competente para negociar, por meio de delegação.

#### **4 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA**

A regra-matriz de incidência tributária possui, para Carvalho, classicamente alguns critérios no antecedente (critérios material, espacial e temporal) e no consequente (critérios pessoal e quantitativo) da norma jurídica tributária.<sup>11</sup> Essa escola de pensamento jurídico tributário foi influenciada

---

11 O antecedente normativo, hipótese ou descritor é esquematizado por Carvalho (2005, p. 242-243), na construção da regra-matriz de incidência, havendo os critérios material, espacial e temporal. Já no consequente ou no prescritor da norma haveria os critérios pessoal e quantitativo.

por contribuições de diversos autores, mas foi com as lições de Carvalho, na década de 70, que o estudo da norma jurídica tributária alcançou um patamar, até então, desconhecido. Superou-se, assim, a Escola Glorificadora do Fato Gerador, apesar de posteriormente ter surgido a Escola Glorificadora da Finalidade, que entendia ser a destinação e a finalidade elementos importantes para a configuração jurídica dos tributos, diferentemente do que fizera Carvalho com sua teoria (Fischer, 2019, p. 357-361).

A transação tributária pode ser estudada tanto pela ótica da Escola Glorificadora da Finalidade, entendendo-se as diversas finalidades que, com o seu manejo, pode-se alcançar, como pode ser analisada conforme a regra-matriz de incidência tributária do tributo. Todos os elementos da regra-matriz de incidência devem ser delineados, em regra, por lei. A Constituição apenas autoriza a instituição de determinados tributos pelos entes federativos, conforme suas competências tributárias, podendo excepcionar algumas situações de regulação infralegal, como, no caso, das alíquotas de alguns impostos e contribuições.

Essa possibilidade de flexibilização do princípio da legalidade foi alargada pelo STF, mais recentemente, quando permitiu reduzir e reestabelecer, independentemente de autorização constitucional, algumas contribuições, desde que haja lei em sentido estrito estabelecendo os limites e condições, e que a delegação cumpra função extrafiscal. Desse modo, o legislador deveria prever alíquotas máximas e os critérios para a atuação do Poder Executivo. No entanto, essas teriam sido más decisões, pois a legalidade tributária, em sua dimensão de regra, exige lei em sentido estrito com a previsão de todos os elementos essenciais da regra-matriz de incidência tributária (Shoueri; Ferreira; Luz, 2021, p. 91-95).

Essa premissa levantada por Shoueri não inviabiliza a utilização da transação tributária, que é apta também a alterar o critério quantitativo e o critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária, pois, para isso, é necessário a existência de uma lei reguladora, de acordo com o art. 171

do Código Tributário Nacional (CTN). E essa modalidade de extinção do crédito tributário é autorizada pela Constituição, ao estabelecer no art. 146, III, b), que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre crédito.

A transação tributária, em regra, não é capaz de influenciar no antecedente da norma (critérios material, espacial e temporal), salvo no caso da transação do contencioso de relevante e disseminada controvérsia. Nesse tipo de acordo, há uma dúvida jurídica interpretativa, de natureza transubjetiva e de eficácia prospectiva em relação aos fatos geradores futuros ou não consumados (Rabêlo, 2023, p. 41-59), ainda não pacificada pelos tribunais superiores. Essa incerteza permite um meio-termo entre contribuinte e fisco, que se mantém até que uma decisão definitiva ponha fim à controvérsia em favor de uma das partes.

De qualquer modo, influencia no critério quantitativo da regra-matriz, que será tratado por uma transação por edital, já que, se a hipótese de incidência<sup>12</sup> já tiver sido concretizada pelo fato gerador, não terá o condão de fazer surgir uma nova incidência, apta a produzir nova relação jurídica. Ou seja, não ocorrerá uma novação da dívida, conforme o art. 12, § 3º, da Lei n.º 13.988, de 2020, pois se rescindida a transação recobra-se a dívida originária, deduzindo-se os valores já pagos<sup>13</sup>. Não será também apta a alterar o estado de fato que deu origem ao nascimento da relação jurídica.

A transação tributária interfere, na realidade, no consequente da norma jurídica tributária, não só no critério quantitativo, mas também no critério pessoal. Quanto ao critério quantitativo, formado de base de cálculo e alíquota, não há dúvidas das consequências jurídicas da transação tributária, como a possibilidade de concessão de moratória, de parcelamento e de redução do valor do crédito tributário. No modelo federal, não

---

12 Para Ataliba (2012, p. 58), hipótese de incidência é “[...] a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho”.

13 Nesse sentido, para Rabêlo (2023, p. 35), caso “[...] a transação fosse uma novação, haveria constituição de uma nova dívida, sendo que a continuação da cobrança se daria a partir desses novos valores e não dos valores anteriores à transação. Não por outra razão que o legislador afastou, explicitamente, a transação como forma de novação. [...] Artigo 12, §3º, da Lei n.º 13.988/2020: ‘A proposta de transação aceita não implica novação dos créditos por ela abrangidos’”.

se permite a negociação sobre o valor principal do tributo, assim compreendido o seu valor originário, no caso da modalidade da transação da cobrança (art. 11, § 2º, I da Lei n.º 13.988 de 2020), mas permitindo-se para as demais modalidades, como a transação por adesão no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

Antes de mencionar o porquê da influência da transação tributária no critério pessoal, cabe a menção que foi introduzida, pela Lei n.º 14.973, de 2024, no art. 22-C da Lei n.º 13.988, de 2020, a modalidade da transação na cobrança de relevante interesse regulatório para as autarquias e fundações públicas federais, reconhecido por ato do Advogado-Geral da União (AGU). Considera-se presente o relevante interesse regulatório quando o equacionamento de dívidas for necessário para assegurar as políticas públicas ou os serviços públicos prestados pelas autarquias e fundações públicas federais credoras (art. 22-C, § 1). Trata-se mais de uma modalidade da transação da cobrança, alcançando-se uma tributação extrafiscal<sup>14</sup>.

Alterações do sujeito passivo tributário, sem comunicação ao fisco, fazem incidir o artigo 123 do CTN. Ou seja, salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Pode ser oposta ao fisco, contudo, se este aderir a uma transação tributária, na qual concorde com essa alteração do polo passivo por motivos de conveniência e oportunidade para o recebimento do valor devido.

Um exemplo disso é verificado no contexto de uma sucessão empresarial, posteriormente sucedida por outra que herde a dívida tributária. Antes mesmo da sucessão, a sucessora pode celebrar a transação tributária, com o fisco e com o devedor originário, para quitar mais rapidamente,

<sup>14</sup> A indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam o relevante interesse regulatório dizem respeito a situações exteriores à norma jurídica tributária, ao se considerar, quando possível: a manutenção das atividades dos agentes econômicos regulados e do atendimento aos usuários de serviços prestados; o desempenho da política pública ou dos serviços públicos regulados pela autarquia ou fundação pública federal credora; a preservação da função social da regulação, em especial o seu caráter pedagógico, quando envolver multas decorrentes do exercício do poder de polícia; as vantagens sociais, ambientais, econômicas, de segurança ou de saúde, ao substituir os meios ordinários e convencionais de cobrança pelo equacionamento das dívidas e obrigações através da transação, com a finalidade de evitar o agravamento de problema regulatório ou na prestação de serviço público (art. 22-C, § 2º, II, a) à d).

por um valor menor, o passivo fiscal da empresa substituta. Talvez por isso que, no art. 1º da Lei n.º 13.988, de 2020, é previsto como sujeitos transatores, no polo passivo, além dos devedores, as partes adversas, sem, no entanto, haver uma definição de quem seriam elas.

Define-se parte adversa como aquela que, potencialmente, possui a perspectiva de ser sucessora de uma dívida tributária, estando apta a suceder a parte principal em uma transação tributária. Elas podem ou não constar em um processo judicial anterior ou concomitante à negociação. Caso constem como terceiros intervenientes em ações judiciais, já será um forte indício para considerá-las como partes adversas. Caso não sejam ainda, isso não impossibilita suas participações nos acordos tributários, podendo-se justificar as razões pelas quais se considera aquela parte adversa, em potencial, do fisco.

Feita essa breve correlação entre a regra-matriz de incidência tributária e a transação tributária, passa-se, a seguir, para o critério pessoal, no que tange ao sujeito credor, que poderá ter o procedimento formal de delegação, em uma negociação tributária, em parte alterado por conta da reforma tributária, ocorrida recentemente, especialmente para os créditos tributários decorrentes dos impostos incidentes sobre o consumo. Mas se reafirma que essa possibilidade de delegação também poderá ocorrer para os demais impostos já existentes, desde que respeitadas as suas particularidades formais e constitucionais de regulamentação, conforme se observará a seguir.

## **5 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E REFORMA TRIBUTÁRIA (EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 132, DE 2023)**

Esse tópico cuida de verificar se há alguma influência ou não da reforma tributária, promovida pela Emenda Constitucional (EC) n.º 132, de 2023, na transação tributária. Isso porque a divisão de competências constitucionais, anterior à reforma, permitia discriminar, nitidamente, quais impostos seriam de competência de cada um dos entes da federação

(União, estados, Distrito Federal e municípios). Essa realidade, no entanto, tornou-se mais complexa com a recente alteração constitucional.

Antes da reforma tributária, os impostos sobre o consumo eram divididos da seguinte forma: para a União, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); para os estados, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); e para os Municípios, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Além desses, a União possuía algumas contribuições de seguridade social incidente sobre a receita ou sobre o faturamento: a contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)<sup>15</sup>. Compensou-se a extinção desses tributos com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto Seletivo (IS) sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente<sup>16</sup>. Haverá uma incidência simultânea, sobre os mesmos fatos geradores, por haver uma incidência unificada entre CBS e IBS, configurando o denominado Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) “dual”. Trata-se de uma competência que é, ao mesmo tempo, concorrente, por tomar em conjunto os dois impostos, e compartilhada, pela configuração intrínseca do IBS (Tripodi, 2024, p. 125).

Houve a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) pela reforma tributária, que segue sendo, em tese, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios, pois, na prática, para Machado Segundo (2024, p. 11), é administrado por órgão central, *sui generis*, evidenciando o caráter federal desse imposto. O arremedo da competência “partilhada”, na verdade, é exercido pela União, por meio do Congresso Nacional, que edita leis complementares para disciplinar o IBS, além do Comitê Gestor, que administrará esse imposto, permitindo-se hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, na forma da lei complementar (art.

15 Para uma análise histórica e legislativa dessas duas contribuições, conferir Paulsen (2019, p. 225-242).

16 Resume Tripodi (2024, p. 120) a arquitetura redesenhada pela reforma tributária: “a) o IBS destina-se a substituir o ICMS e o ISSQN, nas esferas estadual e municipal; b) a CBS destina-se a substituir o PIS e a Cofins, na esfera federal, e c) o IS destina-se a substituir o IPI, também na esfera federal.”

156-B, § 2º, V). Sobre essa futura lei complementar, esse autor faz alguns questionamentos:

O imposto, que é federal, ou ‘compartilhado’ por Estados, Distrito Federal e Municípios, será fiscalizado e arrecadado pelas autoridades das Secretarias de Fazenda dos Estados? Pelas Secretarias de Finanças dos Municípios? Por ambas? Como unificar seus entendimentos a respeito do tributo, que é uno e que elas compartilham? Quem lavrará os autos de infração? Quem julgará impugnações e recursos a eles relativos? A posterior inscrição em dívida ativa, e propositura da execução fiscal, ou adoção de outros métodos de cobrança? Ficará a cargo da União? Dos Estados? Dos Municípios? (Machado Segundo, 2024, p. 94-95)

A EC 132, de 2023, extingue o ISS e o ICMS, a partir de 2033, conforme a inclusão do art. 129 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Desse modo, todo o passivo fiscal não adimplido de ISS e de ICMS, bem como os fatos geradores que acorram até o final de 2032, serão passíveis de realização de transação tributária pelo sujeito ativo. É o que, provavelmente, acontecerá com o estado do Ceará e com o município de Fortaleza, que possuem sistemas arrecadatários bem estruturados, apesar de ambas precisarem, indiscutivelmente, de caixa para fazer frente às suas despesas.

Mas é possível que mesmo esses entes e, principalmente, municípios com uma administração tributária menos estruturada, deleguem a cobrança, por exemplo, para a União ou para os estados-membros em que se situem. Isso porque o critério pessoal, que se encontra no consequente da regra-matriz de incidência tributária, pode ser alterado por meio de negociação tributária, conforme será defendido mais adiante. No caso, a própria Constituição autorizou essa possibilidade de delegação e esse compartilhamento de competências no seu art. 156-B, § 2º, V, que deverá ser disciplinada por lei complementar. Isso porque esse dispositivo constitucional está assim redigido:

Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

§ 2º Na forma da lei complementar:

V – a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos [...] (Brasil, 2023).

O assunto não foi tratado pela Lei Complementar n.º 214, publicada em 2025. Mas há o Projeto de Lei Complementar n.º 108, de 2024, tratando do tema (art. 2º, VI e § 8º), além de regulamentar o processo administrativo tributário relativo ao IBS. No entanto, este não trata das transações tributárias já existentes, referentes aos tributos que serão extintos. Para estes, utiliza-se aqui a proposta de Nabais (1994, p. 120-122) sobre contratos fiscais. Esse autor defende que seria possível a delegação dos contratos relativos à cobrança dos impostos, não necessitando, para isso, de uma lei, mas simples contrato. Isso porque o assunto não seria da reserva de lei, ao longo da história da tributação. Nada obstante defender esse posicionamento, o autor mencionado não entende que seria problemático se o assunto fosse tratado por meio de lei. Não haveria, com isso, para ele, problemas relativos à legitimidade constitucional, desde que as garantias dos contribuintes fossem respeitadas. Poderá haver, para isso, o ajuste de porcentagens de quanto ficará para cada ente:

É de notar que será seguramente neste domínio da cobrança (a que, de algum modo, podemos acrescentar facilmente o próprio domínio da liquidação lato sensu) que a figura do contrato

levantará menos objecções, uma vez que tal momento da dinâmica dos impostos não faz parte da reserva da lei, a qual, muito sumariamente para o que agora nos interessa, constitui uma barreira de proteção erigida em volta do an e do quantum dos impostos. Assim não parece suscitar problemas, mormente os relativos à legitimidade constitucional, se, por hipótese, os entes encarregados da administração dos impostos fossem legalmente autorizados a contratar a respectiva cobrança, designadamente quanto esta seja menos dispendiosa e/ou tecnicamente mais fácil do que a que seria efectuada pelos detentores da respectiva <<competência tributária>> e, naturalmente, desde que as garantias dos contribuintes ficassem asseguradas, pelo menos, nos mesmos termos em que o são face ao Estado). Deste modo, pensamos, por exemplo, que não há qualquer impedimento de ordem jurídico-constitucional em, entre nós, a lei permitir, designadamente, a celebração de contratos entre a Administração fiscal do Estado e as regiões autónomas ou autarquias locais relativas à cobrança dos impostos cuja receita cabe a umas e outras [...]. É que, nestes casos de impostos de receita constitucional ou legalmente consignada, não vemos qualquer inconveniente em que a lei admita que a cobrança (ou mais amplamente a administração) dos mesmos possa ser entregue, e entregue por via contratual, aos próprios destinatários da receita, ou, ao menos, que a porcentagem que os entes em causa têm de pagar a título de compensação pela respectiva cobrança (e liquidação), possa ser fixada contratualmente dentro de certos limites legais (Nabais, 1994, p. 120-122).

A partir desse excerto, alguém pode levantar a tese de que, num Estado de Direito, para se tratar sobre aspectos da regra-matriz de incidência, haveria a necessidade de uma lei disciplinando o assunto. E, na ausência de um dispositivo constitucional determinando ser por lei complementar, poderia haver uma lei ordinária para os antigos impostos sobre o consumo. Outra tese, ainda mais restritiva, seria a de exigir que apenas a Constituição autorizasse esse tipo de delegação, tal como ela o fez para o Imposto da propriedade Territorial Rural (ITR), no art. 153, § 4º, III. No entanto, aqui se entende, juntamente com Nabais, que esse é um contrato fiscal, referente à cobrança, que não é submetido à reserva de lei.

Segundo Machado (2006, p. 83), a lei complementar poderia tratar de assuntos que, na Constituição, não tivessem sido mencionados expressamente, em nome da segurança jurídica. Com base nesse entendimento, caso a lei complementar possibilitasse a delegação da competência para a negociação da transação tributária, somente por outra lei complementar, poder-se-ia eliminar essa faculdade. No entanto, não é essa a tese que prevalece no âmbito do Supremo Tribunal Federal (RE 377457), devendo o legislador respeitar o conteúdo do que possa ser disposto por cada tipo de lei em espécie (ordinária, complementar).

Entende-se, no entanto, que não se trata nem de matéria reservada à lei complementar nem à lei ordinária, podendo ser, livremente, estipulada por meio de contratos de cobrança entre os entes federativos, conforme a lição de Nabais, anteriormente exposta. Não se trata de disposição sobre conflitos de competência, em matéria tributária, nem de regulação às limitações constitucionais ao poder de tributar nem de estabelecimento de normas gerais, que atrairiam a necessidade de disciplinamento por meio de lei complementar, de acordo com o art. 146 da Constituição. Mas, no caso do IBS, como o constituinte derivado determinou a exigência de lei complementar para tratar sobre a cobrança, por envolver claramente um imposto que possa ocasionar conflito federativo, há que se respeitar essa exigência formal e escolha do constituinte derivado, mas somente para esse novo imposto criado.

Como faz parte do interesse arrecadatário do ente transator, não há a necessidade de aquiescência por parte do sujeito passivo. Portanto, não pode ser tratado como uma possível concessão, mas como um poder unilateral conferido ao ente credor de alteração do contrato tributário, desde que não implique violação aos direitos fundamentais do contribuinte. Sobre os questionamentos que se buscou responder, na introdução, pode-se aqui sugerir algumas respostas, conforme a pesquisa efetuada.

Já seria possível aos entes municipais delegarem a cobrança do passivo tributário para entes que possuam melhores estruturas administrativas de

exigência fiscal, caso não existam obstáculos jurídicos para tanto? A transação tributária seria uma das decorrências dessa delegação, se não for vedado juridicamente, em uma negociação, a alteração do sujeito ativo do tributo?

Resposta: É válida a delegação dos antigos impostos sobre o consumo, mesmo na ausência de uma regulação legal, inclusive da Lei n.º 13.988/2020. Ainda não poderá, contudo, ocorrer de forma automática para os novos impostos criados, pois há a necessidade de tratamento da matéria por meio de lei complementar. Há a necessidade, para isso, que seja definida a delegação de forma expressa nessa nova lei e não de maneira implícita. Caso haja uma ausência de normatização, não se admitirá essa delegação.

É possível que o ente delegado reduza o montante do crédito tributário, com ou sem autorização do ente delegado, mesmo que posteriormente destine parte do montante arrecadado para o ente originário?

Resposta: Sim, caso atenda as exigências formais, anteriormente mencionadas, o ente delegado obtém a autorização legal do ente delegante, podendo-se valer das concessões autorizadas.

Essas disposições fazem nascer outro tipo de acordo tributário, paralelo à transação tributária, que reja as cláusulas do acordo entre esses entes federativos ou não haveria essa necessidade formal para a delegação do sujeito ativo?

Resposta: Haverá a necessidade de um acordo entre as administrações tributárias para ser possível ao ente delegado celebrar transações tributárias em cursos ou ainda a serem celebradas.

## 6 CONCLUSÃO

Constatou-se, neste artigo, que o modelo de transação tributária cearense, disciplinado pela Lei n.º 18.707, de 2024, muito se assemelha ao modelo federal, apesar de contar com particularidades procedimentais, adaptadas à realidade institucional da PGE. A mesma sorte segue tendo o modelo de transação fortalezense, com particularidades procedimentais

na transação por adesão e na transação individual. Com base nisso, sugere-se a delegação, por parte dos municípios, das transações tributárias que possuam e das que porventura surjam para os entes estaduais ou para a União, inclusive por parte do município de Fortaleza, a fim de concretizar o princípio da praticabilidade tributária, não havendo a necessidade, para isso, de disciplinamento legal.

O Ceará possui 184 municípios, não atendendo à praticabilidade tributária da difusão de conhecimentos sobre como negociar tributariamente com cada um deles. Ademais, a uniformização, pelos entes estaduais, do modelo federal, pode ajudar no atendimento dessa maior praticabilidade tributária, que já foi uma medida buscada, recentemente, tanto pelo estado do Ceará quanto município de Fortaleza, conforme se observou na pesquisa aqui realizada. Isso não significa, no entanto, que os demais entes estaduais não devam buscar boas práticas locais para a negociação tributária, de acordo também com as particularidades de cada hipótese de incidência.

Quanto à regra-matriz de incidência, foi observado que a transação tributária é capaz de influenciar no antecedente da norma (critérios material, espacial e temporal) apenas no que diz respeito à modalidade do contencioso de relevante e disseminada controvérsia, tanto que permite negociar sobre o principal (tributo). Mas, como regra, esse instrumento jurídico, em todas as suas modalidades, permite a negociação dos critérios quantitativos e pessoal do consequente da norma. E o que mais interessou a esse artigo foi o critério pessoal do sujeito ativo, pois ele poderá ser negociado, de forma mais dificultada, após a reforma constitucional tributária.

O critério pessoal sempre se permitiu ser ajustado entre entes diversos, com base em autorização constitucional, no caso do município que decidiu fiscalizar e cobrar o ITR da União (art. 153, § 4º, III da Constituição), se houvesse uma lei ordinária autorizando essa possibilidade de transacionar. Mas esse dispositivo não exclui a interpretação de que seria possível a delegação da cobrança, por transação tributária, por um contrato fiscal para os demais impostos. No entanto, com o disciplinamento do

IBS, na Constituição, acabou por se necessitar, para tratar dessa delegação, de uma lei complementar.

Essas disposições legais delegativas, acaso existentes, fazem nascer outro tipo de acordo tributário, paralelo à transação tributária que já esteja em curso ou ainda a ser celebrada. Conclui-se, desse modo, que para os demais impostos, que serão extintos em breve, bastariam contratos fiscais, relativos à cobrança, entre os entes tributários. Sugere-se, por último, que essa medida seja adotada pelo município de Fortaleza, que estimulará os demais municípios cearenses e do restante do País a fazerem o mesmo.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 6ª ed., 2012.

BEAUD, M. **A arte da tese**: como elaborar trabalhos de pós-graduação, mestrado e doutorado. Rio de Janeiro: BestBolso, 5ª ed., 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 04 jan. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 132**, de 20 de dezembro de 2023. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm). Acesso em 04 jan. 2025.

BRASIL. **Lei n.º 13.988**, de 14 de abril de 2020. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm). Acesso em 04 jan. 2025.

BRASIL. **Lei n.º 14.375**, de 21 de junho de 2022. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2022/Lei/L14375.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Lei/L14375.htm). Acesso em: 04 jan. 2025.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar n.º 108/2024** (tramitação). Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/166095>. Acesso em: 04 jan. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 377.457**. Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 17-09-2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur1366/false>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 17ª ed., 2005.

CAVALCANTE, D. L. Breves reflexões sobre os novos princípios constitucionais do Sistema Tributário Nacional. RODRIGUES, F. L. L. (org.). **Estudos de direito público**: em homenagem ao Desembargador Fernando Luiz Ximenes Rocha. Santo Ângelo: Metrics, 2024.

CEARÁ. **Decreto n.º 33.135**, de 27 de junho de 2019. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=378943>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Governo do Ceará e TJCE realizam mutirão para recuperar débitos de ICMS, IPVA e ITCD incluídos no Refis 2021**. Disponível em: <https://www.ceara.gov.br/2021/12/13/sefaz-pge-e-tjce-realizam-mutirao-para-recuperar-debitos-de-icms-ipva-e-itcd-incluidos-no-refis-2021/>. Acesso em 20 nov. 2024.

CEARÁ. **Lei n.º 14.505**, de 18 de novembro de 2009. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/orcamento-financas-e-tributacao/item/4891-lei-n-14-505-de-18-11-09-d-o-de-19-11-09>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 15.384**, de 25 de julho de 2013. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <file:///C:/Users/Ivan/Downloads/LEIZNZ15.384ZZ2013.pdf>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 15.713**, de 03 de dezembro de 2014. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/orcamento-financas-e-tributacao/item/4927-lei-n-15-713-de-03-12-14-d-o-04-12-14>. Acesso em 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 15.826**, de 27 de julho de 2015. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/direitos-humanos-e-cidadania/item/3620-lei-n-15-826-de-27-07-15-d-o-28-07-15>. Acesso em 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 16.259**, de 09 de junho de 2017. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/trabalho-administracao-e-servico-publico/item/5676-lei-n-16-259-de-09-06-17-d-o-09-06-17>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 16.902**, de 31 de maio de 2019. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/orcamento-financas-e-tributacao/item/6667-lei-n-16-902-de-31-05-19-d-o-31-07-19>. Acesso em 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 17.162**, de 27 de dezembro de 2019. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/trabalho-administracao-e-servico-publico/item/6946-lei-n-17-162-27-12-19-d-o-30-12-19>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 17.771**, de 23 de novembro de 2021. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/Lei-no-17.771-de-2021.pdf>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 18.665**, de 28 de dezembro de 2023. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://sefazlegis.sefaz.ce.gov.br/api/openFile?id=a131b7f7-c712-47a5-843f-57a37b11d319>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 18.706**, de 22 de março de 2024. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/leis-orcamentaria/item/9351-lei-n-18-706-de-22-03-24-d-o-22-03-24>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CEARÁ. **REFIS 2009**. Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/2009/11/23/refis-2009/>. Acesso em 20 nov. 2024.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Política Judiciária Nacional, NUPEMECs e CEJUSCs**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/programas-e-acoes/conciliacao-e-mediacao/perguntas-frequentes-7/politica-judiciaria-nacional-nupemecs-e-cejuses/>. Acesso em: 20 nov. 2024.

CRUZ, A. C. G. **Aprimoramento da cobrança da dívida ativa**: dos nudes fiscais à conformidade tributária. Dissertação (Mestrado em Direito), Programa de Mestrado Profissional em Direito e Gestão de Conflitos, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2020.

FERNANDES, T. R. M. **Transação tributária**: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano. Curitiba: Juruá, 2014.

FISCHER, O. C. **Regra-matriz de incidência tributária e segurança jurídica**. Porto (Portugal): Revista Internacional Consinter de Direito, nº VIII, 2019.

FORTALEZA (CE). **Decreto n.º 15.444**, de 01 de novembro de 2022. Prefeitura de Fortaleza. Disponível em: <https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/anexoCT/25/fwxbd2mee.l2s667/pdf/DECRETO%20N%C3%82%C2%BA%2015>. Acesso em: 04 jan. 2025.

FORTALEZA (CE). **Lei Complementar n.º 159**, de 23 de dezembro de 2013. Câmara Municipal de Fortaleza. Disponível em: <https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/anexoCT/26/feyzoompq.d25184/pdf/Lei%20Complementar%20N%C2%BA%20159%20de%2023%20de%20Dezembro%20de%202013>. Acesso em: 04 jan. 2025.

FORTALEZA (CE). **Lei Complementar n.º 311**, de 16 de dezembro de 2021. Câmara Municipal de Fortaleza. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/ce/f/fortaleza/lei-complementar/2021/32/311/lei-complementar-n-311-2021-dispoe-sobre-a-transacao-tributaria-no-municipio-de-fortaleza-nos-termos-do-art-171-da-lei-federal-n-5172-de-25-de-outubro-de-1966-codigo-tributario-nacional-e-do>

-art-81-inciso-iii-da-lei-complementar-municipal-n-159-de-23-de-dezembro-de-2013-codigo-tributario-de-fortaleza. Acesso em 04 jan. 2025.

FORTALEZA (CE). **Lei Complementar n.º 315**, de 23 de dezembro de 2021. Câmara Municipal de Fortaleza. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/ce/f/fortaleza/lei-complementar/2021/32/315/lei-complementar-n-315-2021>. Acesso em 04 jan. 2025.

FORTALEZA (CE). **Lei Complementar n.º 320**, de 27 de dezembro de 2021. Câmara Municipal de Fortaleza. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/ce/f/fortaleza/lei-complementar/2021/32/320/lei-complementar-n-320-2021-institui-as-camaras-de-prevencao-e-resolucao-de-conflitos-da-administracao-publica-municipal-na-estrutura-administrativa-e-organizacional-da-procuradoriageral-do-municipio-de-fortaleza-e-da-outras-providencias>. Acesso em 04 jan. 2025.

FORTALEZA (CE). **Lei Orgânica do Município de Fortaleza**, de 15 de dezembro de 2006. Câmara Municipal de Fortaleza. Disponível em: <https://sapl.fortaleza.ce.leg.br/ta/44/text>. Acesso em 04 jan. 2025.

KOCHIMIZU, M. **Os Parcelamentos Especiais Federais (Refis): Uma Avaliação Executiva de Políticas Públicas, Sob a Análise da Matriz Swot**. Dissertação (Mestrado Profissional), Centro Universitário Alves Faria, 2019.

MACHADO, H. de B. **Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar**. Fortaleza: Nomos, Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, v. 25, 2006.

MACHADO SEGUNDO, H. de B. **Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. Barueri [SP]: Atlas, 2024.

NABAIS, J. C. **Contratos fiscais**: reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

OLIVEIRA, M. P. de. **Os efeitos da adesão do contribuinte ao programa de recuperação fiscal no Estado do Ceará**: uma análise constitucional do processo administrativo tributário face as decisões contrárias a Fazenda Pública em reexame necessário. Dissertação (Mestrado Acadêmico), Universidade de Fortaleza, Programa de Mestrado em Direito Constitucional, Fortaleza, 2023.

PAULSEN, L. **Contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 4ª ed., 2019.

PEREIRA, A. G. C. **A transação tributária na resolução do contencioso tributário do Estado do Ceará**. Dissertação (Mestrado Profissional), Universidade de Fortaleza, Programa de Mestrado Profissional em Direito e Gestão de Conflitos, Fortaleza, 2024.

RABÊLO, P. A. **Os precedentes judiciais e a transação tributária**: possibilidade de impugnação dos acordos de transação quando contrários aos precedentes judiciais. Dissertação (Mestrado em Direito), Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2023.

ROMÃO, P. F. **A transação tributária no município de Fortaleza**: proposta para a resolução consensual de conflitos fiscais. Dissertação (Mestrado em Direito), Mestrado Profissional em Direito e Gestão de Conflitos, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2022.

ROSA, A. M. da; BERMUDEZ, A. L. **Para entender a delação premiada pela teoria dos jogos**: táticas e estratégias do negócio jurídico. Florianópolis [SC]: Emais, 2ª ed., 2019.

SCHOUERI, L. E.; FERREIRA, D. O.; LUZ, V. L. G. **Legalidade tributária e o supremo tribunal federal**: uma análise sob a ótica do RE 1.043.313 e da ADI 5.277. São Paulo: IBDT, 2021.

SCHOUERI, L. E. **O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, n. 232, pp. 103-115, 2015.

THALER, R. H.; SUNSTEIN, C. R. **Nudge**: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

TRIPODI, L. **Competência compartilhada na Emenda Constitucional nº 132/2023 (Reforma Tributária)**. São Paulo: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 159, n. 159, 2024.

VASCONCELOS, F. P. **Remodelagem de atuação da Procuradoria da Dívida Ativa e a implantação da transação tributária no Estado do Ceará**. Dissertação (Mestrado Profissional), Universidade de Fortaleza, Programa de Mestrado Profissional em Direito e Gestão de Conflitos, Fortaleza, 2021.